增值税收入归属、退税负担机制与消费地原则

耿　纯[1]　刘　怡[2]

(1. 中央财经大学 中国财政发展协同创新中心, 北京 102206; 2. 北京大学 经济学院, 北京 100871)

摘　要: 增值税是中国第一大税种,我国目前已经基本建立起现代增值税制度。但是,我国按照生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属的做法导致资源配置扭曲、产能过剩加剧、地区间财力差距,不利于区域经济健康发展和国内统一市场建设。同时,在当前的留抵退税和出口退税负担机制下,按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属存在退税责任与税收收益不匹配的问题。未获得增值税收入的消费地负担留抵退税导致部分地区财政压力大增,中央全额负担出口退税降低了地方出口合规管理的积极性。建议在当前的税收征收体系下,通过在税收申报时增加消费地信息以及建立增值税省际清算机制,改按消费地原则确定地方分成部分的增值税收入归属,解决增值税跨地区转移造成的扭曲,实现征税、分税、退税的协调统一,理顺地区之间的增值税收入分配关系,促进经济高质量发展。

关键词: 增值税收入归属;消费地原则;留抵退税;出口退税;退税负担机制

中图分类号:F 810.42　**文献标识码:**A　**文章编号:**1000-5919(2022)05-0119-09

一、引　言

2020 年初全球新冠肺炎疫情爆发以来,我国经济社会发展面临前所未有的挑战。面对国内外新冠肺炎疫情防控形势,党中央在研究部署抓好常态化疫情防控措施落地见效的同时,提出“构建国内国际双循环相互促进的新发展格局”,这不仅是党中央基于国内发展形势、把握国际发展大势作出的重大判断和重要战略选择,是适应我国比较优势和社会主要矛盾变化、适应国际环境复杂深刻变化的迫切要求,也是当前和未来较长时期我国经济发展的战略方向。

建设全国统一大市场是构建新发展格局的基础支撑和内在要求。2022 年 3 月,《中共中央 国务院关于加快建设全国统一大市场的意见》发布,进一步明确了加快推进全国统一大市场建设的总体要求、主要目标和重点任务,提出强化产权保护、市场准入等市场基础制度规则统一,推进现代流通网络、市场信息交互渠道等市场设施高标准联通,打造统一的要素和资源市场,推进商品和服务市场高水平统一,推进市场监管公平统一。① 地方保护、行业垄断和市场分割是妨碍全国统一大市场建设的表象,其背后的体制机制问题更为关键。现有研究关于生产要素市场一体化的讨论较多,但从激励机制上分析如何建设统一国内市场的研究还不多见,特别是在财税体制方面。近几年,面对复杂的国际形势和国内“六稳”“六保”的压力,财政工作的重点主要集中在减税降费助企纾困、支持抗击新冠肺炎疫情、打好三大攻坚战、支持科技创新和实体经济转型升级等方面,对于体制机制问题,有诸如“调整完善增值税留抵退税地方分担机制”“建立常态化财政资金直达机制”等制度完善和创新,但对一些涉及激励机制的深

收稿日期:2022-05-10

作者简介:耿纯,女,陕西宝鸡人,中央财经大学中国财政发展协同创新中心副教授。

基金项目:本文是国家自然科学基金青年项目“税负跨地区转移与增值税收入划分机制研究”(项目编号:72003210)的阶段性研究成果。

① 《中共中央国务院关于加快建设全国统一大市场的意见》,《人民日报》2022 年 4 月 11 日第 1 版。

层次问题讨论较少。体制机制问题如不能妥善处理,不仅可能影响政策效应的发挥,甚至还会妨碍经济的长期高质量发展。

文章从增值税的税种特性出发,研究增值税跨地区转移对我国增值税收入归属制度的影响①,着重分析我国按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属对企业效率、政府行为、国内统一市场建设的影响,及其与增值税留抵退税和出口退税负担机制之间存在的矛盾和问题,探讨在构建双循环新发展格局的过程中,如何按照消费地原则改革地方分成部分的增值税收入归属制度,为从体制机制上破除不利于调动地方建设国内统一市场积极性的障碍提供解决思路。

与已有研究按生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属存在的问题与改进方案的文献不同,我们不仅系统分析了按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属存在的一系列问题,还将地方分成部分的增值税收入归属制度与留抵退税和出口退税的负担机制纳入同一分析框架,论述了按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属并同时按照消费地原则负担退税所导致的问题,有助于将增值税的征收、分享、退税作为一个有机整体,设计科学的增值税收入归属制度,减少对地方政府和企业行为的扭曲,提升经济效率、促进经济高质量发展。

二、生产地原则与增值税转移

增值税是我国第一大税种。1994 年分税制改革之初,增值税收入约占全国税收收入的 45.02%(如图 1)。其后,虽然由于企业所得税和个人所得税收入占比的提高、2000 年开征车辆购置税取代车辆购置附加费,以及房地产业快速发展带来土地增值税、契税收入占比的提高,增值税收入占比有所下降,但其收入规模连年增长,一直是我国第一大税种。2012 年实施试点、2016 年全面推开的营业税改征增值税改革(以下简称“营改增”)将所有营业税纳税人都改为缴纳增值税,增值税收入占比大幅提高。2020 年,国内增值税收入 5.68 万亿元,约占全国税收收入总额的 36.80%。② 如此大规模的增值税收入,其归属直接影响各级政府的财力和行为。

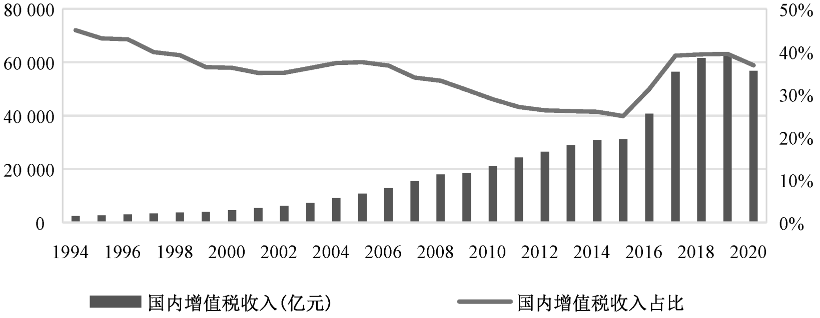

图 1　1994—2020 年国内增值税收入规模及占比

注:2012 年“营改增”试点开始后,试点行业和地区由原来征收营业税改为征收增值税,2016 年“营改增”全面推开,因此当年国内增值税收入明显增加。

对于增值税的收入划分,1993 年《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》规定增值税为中央

---

① 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条和第二十条,在中华人民共和国境内发生增值税应税交易(销售货物或者加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产)的增值税由税务机关征收,进口货物的增值税由海关代征。在收入划分上,国内增值税是中央与地方共享收入,进口货物增值税为中央收入;在收入统计上,国内增值税与进口货物增值税也分别进行。文中所称“增值税”,除特别说明外,均指“国内增值税”。

② 数据来源:财政部网站,2020 年全国一般公共预算收入决算表,http://yss.mof.gov.cn/2020zyjs/202109/t20210917_3753573.htm,2021 年 12 月 7 日访问。

与地方共享税,中央分享 75%,地方分享 25%。这一分成比例一直执行到 2016 年。2012 年开始试点的“营改增”将原来全部归属地方的营业税改为由中央与地方共享的增值税,地方面临缺少主体税种的压力,如果原有增值税中央与地方分成比例不变,则地方政府的收入会减少。因此,在全面推开“营改增”试点的通知发布后,2016 年 4 月 29 日国务院发布《全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》(国发〔2016〕26 号),将地方增值税分成比例由 25%提高至 50%。为了稳定中央与地方收入划分总体格局,这一过渡方案在过渡期结束后,经由《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》(国发〔2019〕21 号)延续至今。

对于如何确定地方分成部分增值税的收入归属,1994 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国增值税暂行条例》中关于纳税人和纳税地点的规定表明,我国主要按照生产地原则进行,并通过注册地管理办法实施。国发〔2016〕26 号和国发〔2019〕21 号两份调整中央与地方收入划分的文件也特别指出:“地方按税收缴纳地分享增值税的 50%。”

生产地原则(Origin Principle)和消费地原则(Destination Principle)是指导增值税收入在国家之间划分的两种原则。当进行国际商品贸易时,在生产地原则下,商品由哪国生产,增值税就归属于该生产国;在消费地原则下,商品在哪国消费,增值税就归属于该消费国。① 将上述原则应用于国内跨地区交易,生产地原则指交易产生的增值税归属于销售方所在地(生产地)②,消费地原则指交易产生的增值税归属于消费方所在地(消费地)。在我国现行的财税体制下,企业销售商品③后将增值税税款交给其主管税务机关,此时,销售方所在地与中央按 50∶50 分享增值税收入;然而,由于增值税税负易转嫁的间接税特性,税款由每个环节的购买方负担,在税制健全、抵扣链条完整的情况下,税负随商品的销售向下一流转环节转嫁,直至最终消费者。由此,增值税税负易转嫁的间接税特性和我国按照生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属的做法共同导致了:生产地政府取得税收收入,消费地居民实际负担其所购商品中包含的增值税。当一笔交易的购销双方位于不同地区时,则会出现增值税收入归属地和税负承担地不一致的情况,税收由消费地向生产地转移。

在传统经济模式下,企业跨地区销售商品的情况相对较少,加之 2012 年以前,我国对服务业征收营业税,营业税以营业额为税基,不涉及税款抵扣的问题,因而税收由消费地向生产地转移的问题虽然存在,但规模相对有限。随着互联网技术的发展和应用,数字技术与各行业加速融合,电子商务、在线服务、平台经济等新业态大大压缩了中间环节,使企业能够以较低的成本进行跨地区销售,更加加剧了增值税由消费地向生产地转移。可以预见,在继农业经济、工业经济之后的数字经济时代,当前按照生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属产生的税收收入跨地区转移问题将更加广泛和严重。

三、增值税跨地区转移与地方分成部分的增值税收入归属

从地方政府的角度来看,增值税收入是重要的财政收入来源,增值税收入规模不仅是地方经济发展水平的体现,也是地方政府提供基本公共服务、从事社会治理的支撑和保障。因此,地方政府有激励通过各种方式扩大增值税收入规模,特别是考虑到跨地区交易会导致增值税收入归属与税负归属不一致,

---

① OECD 网站,Glossary of Tax Terms,“ORIGIN PRINCIPLE”和“DESTINATION PRINCIPLE”词条。https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm,2022 年 4 月访问。

② 在商品流通中,生产是起点,消费是终点,因此用“生产地”代指商品流通过程中每一环节的销售方所在地。亦可理解为,每一流通环节的销售方都是对商品进行了一定程度的生产(或加工)形成增值,因而该环节产生的增值税收入归属于销售方是“生产地原则”的体现。因此,笔者在分析过程中将“销售方所在地”视为“生产地”。

③ 2016 年“营改增”全面推开后,我国对销售服务也征收增值税,为行文简洁,文章所称“销售商品”,均指销售商品或服务。

地方政府更加倾向于以各种方式引资引税,导致如下问题。

第一,扭曲资源配置。按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属,意味着地方政府的主要激励来自生产。生产地原则激发了地方政府招商引资的热情,促使其以各种方式吸引企业在当地注册、扩大投资、上大项目,并往往倾向于选择那些能贡献更高税收(高产值、高销项)的领域,如石油化工、光伏、汽车、烟酒、房地产等,最终导致重复建设、产能过剩、各地产业结构高度同质化。已有文献在这些方面展开了广泛研究,从理论和实证上证明了按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属会导致地方政府间的税收竞争、扭曲经济主体行为、扭曲资源配置。①

第二,扩大地区间财力差距。长期以来由于规模经济的存在,生产在地理分布上往往比消费更集中。同时,生产集聚的地方,经济发展水平通常也更高。这样一来,按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属,会导致地区间、特别是经济发达地区与落后地区之间财力差距扩大。一些文献构建理论框架并结合实际数据测算,指出我国生产地原则下的地方增值税分配存在相当程度的省际间财富逆流现象。② 近年来,随着电子商务的发展、经济数字化程度的提高,“生产极化、消费均化”现象更加突出,生产进一步集中于产销能力更强的发达地区,最终负担增值税的消费者所在地更加难以取得增值税收入,加剧了地区之间横向的财力分布不均。③

第三,加剧地方保护,不利于形成国内统一大市场。购买原材料和机器设备产生的进项是企业计算增值税应纳税额时的减项,因而地方政府有激励出于收入目的而限制或阻止本地企业从其他地区购进原材料和机器设备。我们曾在调研中了解到,有地方政府为了将税收收入落在当地,要求本地经营的房地产企业购买当地的水泥,即使从外省购入水泥成本更低。这种地方保护行为不利于商品和要素在全国范围内自由流动,也不利于建设全国统一大市场。

第四,地方财政收入质量不高。地方政府为了吸引投资、获得税收收入(以及 GDP 和工业产值等),往往动用其可支配的各种资源,通过税收返还、财政补贴、土地出让优惠等措施吸引企业落户。我们在调研中了解到,有地方承诺向企业返还地方留成部分的税收收入,返还比例甚至达到地方留成部分的80%以上。对金融和互联网等税基流动性强的行业,返还比例更高。各地竞相以这些方式吸引企业落户的做法侵蚀了地方财政收入,降低了地方政府的收入质量,不利于地方经济健康发展。

第五,增加税收管理和企业遵从成本。生产地原则下,地方政府会要求跨地区经营企业在当地注册,以便将税收留在当地。这容易导致企业多重注册,大大增加了税务部门的税收管理成本和企业的遵从成本。

“营改增”将上述影响扩大到服务业。2016年“营改增”全面推开后中央与地方增值税分成比例调

---

① 黄夏岚、刘怡:《增值税收入地区间转移的衡量——生产地原则与消费地原则的比较》,《财贸经济》2012年第1期,第25—33页;谢贞发、李梦佳:《我国地区间增值税负担与收入归属不对称问题研究——基于生产地原则和消费地原则的比较分析》,《税务研究》2012年第2期,第33—37页;谭崇钧、蒋震:《增值税改革:问题与建议》,《税务研究》2013年第11期,第39—41页;杨帆、刘怡:《重构增值税地区间分享制度》,《税务研究》2014年第8期,第12—18页;赵静:《地方政府税收竞争对产能过剩的影响》,《技术经济》2014年第2期,第96—103页;刘怡、袁佳:《增值税分享对产能过剩的影响》,《北京大学学报(哲学社会科学版)》2015年第2期,第115—123页;吕冰洋、蔡红英、崔茂权:《实现消费地原则的增值税改革:政府间财政关系的破解之策》,《中央财经大学学报》2015年第6期,第3—9页。

② 刘金山、何炜:《流转税税收税源背离与地区经济发展——基于消费原则的研究》,《税务与经济》2014年第4期,第81—87页;王蓓、李芳芳:《我国流转税体系跨区域税收分配问题研究——兼论“消费地原则”征税模式的适用性》,《经济体制改革》2015年第2期,第155—161页;高凤勤、刘金东:《增值税跨区域转移与地方财力不均等——基于“营改增”前后的比较分析》,《上海财经大学学报》2018年第2期,第89—99页。

③ 刘怡、耿纯、张宁川:《电子商务下的销售新格局与增值税地区间分享》,《税务研究》2019年第9期,第25—34页;刘怡、聂海峰、张凌霄等:《电子商务增值税地区间分享和清算》,《管理世界》2022年第1期,第62—78页。

整,地方增值税分成比例由 25%提高至 50%,更加增强了生产地原则下地方政府招商引资的激励,进一步加剧了上述各种负面影响。不仅如此,增值税跨地区转移所导致的税收收入归属与税负归属不一致,在我国当前的留抵退税和出口退税负担机制下,还导致退税责任与税收收益不匹配,进而影响地方政府财力、扭曲经济主体行为。

四、增值税跨地区转移与留抵退税负担机制

《中华人民共和国增值税暂行条例》第四条规定,当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的部分可结转至下期抵扣,因而被称为留抵。2018 年以前,我国主要采用期末留抵结转下期抵扣的做法,仅对个别行业和领域符合条件的纳税人由于特定事项产生的留抵税额按一定公式计算退还。① 2018 年以来,我国逐步建立了增值税期末留抵退税制度,允许符合一定条件的纳税人申请退税。

在留抵退税的负担问题上,增值税跨地区转移以及我国按照生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属的做法,给地方合理负担留抵退税造成困难。举例来说,A 省企业由 B 省购入机器设备,则 B 省取得销售该机器设备的增值税收入(地方分成部分),同时该笔税款成为 A 省企业的增值税进项。如果 A 省企业当期没有足额销项与之相抵、符合申请增值税留抵退税的条件并就该笔税款申请退税,按照生产地原则下的收入划分体制负担退税,会出现 B 省实际分得税款,而 A 省需要负担退税的情况。②如果未来该企业能够持续经营,随着其销售增加、按期上交增值税,A 省将逐渐收到其负担的退税。但是,如果该企业不能持续经营,A 省负担的退税则无法弥补。

在一些财力较弱的市县,短期内负担大量留抵退税使其面临巨大的财政压力。2019 年 10 月,国务院发布《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》规定:“增值税留抵退税地方分担的部分(50%),由企业所在地全部负担(50%)调整为先负担 15%,其余 35%暂由企业所在地一并垫付,再由各地按上年增值税分享额占比均衡分担,垫付多于应分担的部分由中央财政按月向企业所在地省级财政调库。”

新负担机制在一定程度上减轻了企业所在地的退税负担,特别是基层政府的财政压力,有利于退税政策落实到位、企业及时充分享受政策红利,但仍未根本解决增值税跨地区转移带来的征税地和退税地不一致的问题。特别是由全国各地按上年增值税分享额占比均衡分担的 35%部分,虽然有利于减轻集中退税的压力,但更多体现的是“量能负担”而非收入归属与退税责任的匹配。另外,无论是按月进行的中央财政与省级财政之间的调库,还是按月或按季度、按年进行的省与市、县财政之间的调库,都涉及大量具体、复杂的工作。

2022 年 3 月发布的《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)在对小微企业和制造业等六个行业按月全额退还增值税增量留抵税额的同时,一次性退还存量留抵税额。此次留抵退税的地方承担部分,中央安排了专项转移支付支持,并向小微企业和县区倾斜。平均而言,中央对地方补助比例超过 82%,意味着实际上地方只需承担 50%中的 18%,即退税总额的 9%。③ 中央安排专项转移支付支持留抵退税的做法能够确保不因地方财力而影响退税

---

① 《中华人民共和国增值税暂行条例》第四条规定“因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣”。2018 年以前准予退还增值税期末留抵税额的部分文件有:《财政部 国家税务总局关于退还集成电路企业采购设备增值税期末留抵税额的通知》(财税〔2011〕107 号)、《财政部 国家税务局关于利用石脑油和燃料油生产乙烯芳烃类产品有关增值税政策的通知》(财税〔2014〕17 号)、《财政部 国家税务总局关于大型客机和新支线飞机增值税政策的通知》(财税〔2016〕141 号)等。

② 刘怡、耿纯:《增值税跨地区转移与留抵退税负担机制研究》,《税务研究》2020 年第 10 期,第 34—40 页。

③ 国家税务总局网站:《国新办举行增值税留抵退税国务院政策例行吹风会》,http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5173797/content.html,2022 年 3 月 24 日访问。

政策执行,也是考虑到此次留抵退税政策可能涉及国发〔2016〕26 号文件以前,中央与地方按 75∶25 比例进行分成时累积的留抵。这部分留抵若按现行五五分成的体制分担退税,可能给部分财力较弱的地区造成较大压力。2022 年的留抵退税政策由于涉及大规模存量,其负担机制具有一定特殊性。此次政策实施后,所有符合条件的小微企业以及制造业等六个行业的增量和存量留抵税额问题将得到彻底解决,若未来留抵退税政策制度化,有必要使退税负担和税收收益相匹配,建立留抵退税负担的长效机制。

五、增值税跨地区转移与出口退税负担机制

出口退税制度是国家为了使出口商品在国际市场上以不含税价公平竞争,而在商品出口环节一次性退还之前所有生产环节流转税的做法,它是各国对国内商品课税管辖权国际协调的结果,已被大多数实行间接税的国家所采纳,成为一种国际惯例。在商品的出口环节,出口国退还商品在国内生产环节的增值税和消费税,①进口国根据其国内的相关规定在商品进口时再行征收。我国从 1985 年起全面实行出口退税制度,这一制度在我国出口贸易的发展过程中发挥了巨大作用。

根据前文的论述,1994 年分税制改革后,我国对于国内销售商品的增值税收入,在中央和税收缴纳地所在省份按照 75∶25 分享(2016 年全面推开“营改增”试点之后调整为 50∶50)。由于增值税税负会随商品销售而不断向下游环节转移,如果一件出口商品的国内生产环节在不同地区完成,则增值税税负也会随其原材料和中间产品的销售而不断向出口地转移。在国内增值税为中央与地方共享税的背景下,出口退税的负担机制长期存在如下矛盾:如果中央全额负担,地方取得出口商品生产过程中的税收却不必负担退税,容易导致地方政府一味鼓励出口,甚至纵容骗税行为;如果地方参与分担,当商品的生产环节所在地和出口地不一致时,生产地政府取得税收,而出口地政府需退付未曾收到的税款,造成地方政府之间的矛盾,容易导致地方采取限制外购产品出口等干预措施,不利于对外贸易健康发展②。这一矛盾正是由于我国对出口商品遵循国际惯例实行消费地原则——在出口环节退还国内生产环节的间接税、由进口国按其国内税制征收,而在国内生产环节按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属所致。

我国出口退税负担机制的数次调整也体现了上述矛盾。出口退税的负担机制自 1985 年出口退税制度全面实行以来,经历了数次调整,特别是分税制改革后,出口退税在中央全额负担和地方政府参与分担之间屡屡变化(参见表 1)。其中,1994—2003 年,出口退税由中央财政全额负担。《国务院关于改革现行出口退税机制的决定》(国发〔2003〕24 号)指出了由中央财政全额负担出口退税这一负担机制不尽合理等问题,指出“如不及时采取有效措施予以解决,势必影响企业正常经营和外贸发展,给财政金融运行带来隐患,损害政府的形象和信誉。从改革机制入手抓紧解决出口欠退税问题已迫在眉睫”。2004 年将出口退税由中央全额分担改为地方参与分担的一个重要原因,就是要加强中央和地方出口退税管理的积极性。2004 年出口退税负担机制的调整规定,“从 2004 年起,以 2003 年出口退税实退指标

---

① 由于我国消费税只对部分产品征收且规模较小,出口退税的绝大部分为增值税出口退税——根据 2020 年全国一般公共预算收入决算表,出口货物退增值税、消费税共计 13628.98 亿元,其中增值税退税 13611.63 亿元,消费税退税 17.35 亿元,消费税退税占比不足 0.13%。因此,文章中提到的出口退税,如无特别说明,均指增值税出口退税。

② 尹音频、周定奎、柳华平等:《对我国出口退税制度的反思》,《当代经济研究》2002 年第 6 期,第 61—68 页;马洪范、张志泳:《完善我国出口退税共同负担机制的基本思路与政策建议》,《财政研究》2005 年第 10 期,第 23—26 页;朱波、范方志、汤玉刚:《出口退税中央、地方分担机制研究——运作原理、负面效应与机制优化》,《财经研究》2005 年第 1 期,第 90—103 页;赵书博:《出口退税负担机制研究》,《税务研究》2006 年第 4 期,第 45—48 页;马维胜:《出口退税新机制存在问题与对策研究》,《税务研究》2006 年第 6 期,第 35—38 页;刘怡、耿纯、赵仲匡:《出口退税政府间分担对产品出口的影响》,《经济学(季刊)》2017 年第 3 期,第 1011—1030 页。

为基数,对超基数部分的应退税额,由中央和地方按 75∶25 的比例共同负担”。但是,这一分担比例仅执行了一年就遇到了新的问题——地区负担不均衡,部分地区负担较重,个别地方甚至限制外购产品出口、限制引进出口型外资项目等。于是《国务院关于完善中央与地方出口退税负担机制的通知》(国发〔2005〕25 号)将超过 2003 年核定基数部分的分担比例由 75∶25 调整为 97.5∶2.5。这一机制一直执行到 2015 年,地方参与分担出口退税的机制经由《国务院关于完善出口退税负担机制有关问题的通知》(国发〔2015〕10 号)改为中央全额负担。这次改革被认为“对解决地区间负担不匹配问题,维护全国统一市场,促进外贸出口与经济持续健康发展具有重要意义”①。

表 1　我国 1985 年至今出口退税负担机制变化历程

时间	出口退税负担机制
1985—1988	根据出口企业的隶属关系分别由中央财政和地方财政退付
1988—1991	中央财政负担 90%,地方财政负担 10%
1992—1993	中央财政负担 80%,地方财政负担 20%,地方政府和主管部门在国家计划外自行追加的超计划出口创汇任务,由地方政府安排退税
1994—2003	中央财政全额负担
2004	中央财政负担 2003 年基数部分及超基数的 75%,地方财政负担超基数部分的 25%
2005—2014	中央财政负担 2003 年基数部分及超基数的 92.5%,地方财政负担超基数部分的 7.5%
2015 至今	中央财政全额负担

虽然有观点认为,进口环节增值税全部属于中央政府固定收入,因而出口退税也应由中央财政全额负担。② 但是,由于增值税税负易转嫁的间接税特性,中央全额负担出口退税相当于对生产出口商品的所在地实行隐性转移支付,而且这一调整使得中央政府再次面临地方出口激励激增,地方政府对出口合规管理的积极性下降的难题。2019 年我国出口退税总额为 1.65 万亿元,约是当年税收收入的 10.44%。③ 随着出口退税规模日益扩大、“营改增”后地方增值税分成比例提高,地方鼓励出口的激励进一步增强。在增值税作为共享税的背景下,完善其收入归属制度和出口退税负担机制,不仅是实现对外贸易长期健康发展的基础,也是理顺中央与地方关系、地方政府之间关系的关键。

六、按照消费地原则进一步完善我国增值税收入归属制度的建议

笔者所论述的增值税跨地区转移与当前我国增值税收入归属制度的矛盾可以归结为两个方面。一是我国按照生产地原则确定地方分成部分增值税收入归属所导致的激励扭曲、地区间财力差距扩大、不利于全国统一大市场建设等问题;二是按照生产地原则确定地方分成部分的增值税收入归属与按照消费地原则负担退税所导致的权利与责任不匹配。因此,对地方分成部分的增值税收入,应由按生产地原则改为按消费地原则确定归属,使商品的消费地成为增值税收入的归属地,并从整体上设计增值税收入归属制度的改革方案,减少征税、分税、退税过程中对地方政府和企业行为的扭曲,缩小由增值税收入划分导致的地区间财力差距,降低纳税遵从成本,最终实现税款征收、收入划分、退税负担的协调统一。

在消费地原则的执行方面,已有研究提出按照人口、消费等因素,分别赋予各地常住人口数、社会消费品零售总额等相关指标一定权重,按照构造出的公式进行增值税收入的分配④。但是,也有研究指

① 《国务院印发〈关于完善出口退税负担机制有关问题的通知〉》,《人民日报》2015 年 3 月 4 日第 4 版。

② 李捷:《出口退税应 100%由中央财政负担退库》,《国际贸易问题》1993 年第 12 期,第 59—60 页;安体富、杨金亮:《应对当前经济形势,理顺出口退税政策》,《税务与经济》2010 年第 1 期,第 65—69 页。

③ 考虑到近两年受疫情影响,出口波动较大,故此处引用 2019 年数据。2020 年出口退税金额约为当年税收收入的 8.82%。

④ 龚振中、孙文峰:《基于消费地原则的增值税课征模式比较及选择》,《税务研究》2017 年第 7 期,第 25—30 页。

出,考虑到人口流动性强以及人口流动和区域差距之间的关系,不建议按照人口比例实施增值税二次分成;当前的消费统计指标存在对服务消费统计不足、同一笔消费在不同指标下归属地不同等问题,难以准确、完整地反映各地的实际消费规模。① 同时,使用宏观数据进行增值税收入划分这种“算大账”的做法切断了每一笔交易和税收的关联,容易使地方政府失去发展经济积极性的“抓手”。因此,依然有必要明确每一笔交易产生的增值税收入的归属。考虑到线上交易更容易统计交易双方的信息,有研究提出先对电子商务、数字化企业、数字服务交易等适用消费地原则。② 事实上,欧盟内部的跨境增值税制度实践为我国改按消费地原则确定地方分成部分的增值税收入归属提供了可借鉴的成熟经验。③

改按消费地原则确定地方分成部分的增值税收入归属可以仍旧在当前的税收征收体系下进行,即纳税人销售商品后依然将增值税交给其注册地税务机关,只需由相关部门在定期清算时将这笔增值税收入的地方分成部分划给消费地。在操作方面,对于线上交易,所购实物商品的收货地为消费地,可按邮政编码确定④;若购买数字产品或在线服务,则消费地可由购买者的 IP 地址确定。消费者支付完成后,由平台作为扣缴义务人,根据交易金额和适用税率计算每一笔交易形成的增值税金额,同时记录消费地代码,将消费者支付金额扣除增值税后的余额划转至销售方账户,即时或按期向税务部门缴纳代扣的税款并提供消费地代码信息。最后,由相关部门定期进行省际清算,并按体制规定对清算资金进行划转。在省际清算时,还可同时向各省份提供其省份内部按地市(或县)汇总的增值税信息,供各省份进行省以下增值税收入划分时参考。对于线下交易,消费地为销售方开具的增值税发票上列明的购买方所在地,亦可按邮政编码识别。省际清算过程与前述相同。

上述操作能够较大程度上在当前的增值税征管体系下进行,可以解决留抵退税和出口退税负担机制的问题。若企业购进机器设备形成增值税留抵,由于购进机器设备产生的增值税归属于购买方企业的所在地,获得税收收入的地方和需要负担退税的地方一致,从而由企业所在地负担退税不会出现当前体制下一些财力相对薄弱地区难以负担留抵退税的问题。类似地,出口退税负担机制也可调整为由中央与出口企业所在地按增值税收入分享比例分担,鼓励出口地政府加强对出口合规性的管理。

根据消费地原则进行的省际清算使各地征得的增值税并不一定实际归属于本地,可能带来如下改变:第一,地方政府对本地企业进行增值税返还的激励降低;第二,各地税务机关与当地的联系将有所弱化,更多体现其“为国家征税”的使命;第三,企业无须应地方政府要求,为了将增值税留在当地而在当地设立分(子)公司,纳税遵从成本下降。

总的来说,改按消费地原则确定地方分成部分的增值税收入归属,是从体制机制上破除不利于生产要素市场化配置和商品服务流通障碍的根本变革。它不仅可以解决生产地原则下地方政府和企业行为的扭曲,促进要素和商品跨区域自由流动,促进全国统一大市场的形成;也能够缓解数字经济集聚所导

---

① 刘怡、张宁川、耿纯:《增值税分享、消费统计与区域协调发展——基于增值税分享由生产地原则改为消费地原则的思考》,《税务研究》2021 年第 8 期,第 28—34 页。

② 袁从帅、赵妤婕:《数字经济税收转移:机制、现状及国际经验借鉴》,《国际税收》2021 年第 9 期,第 65—72 页;王宝顺、徐绮爽:《对我国数字服务交易试行消费地征税原则的思考》,《税务研究》2021 年第 12 期,第 55—61 页。

③ 朱为群、宋珊珊:《欧盟内部跨境增值税制度探索的历史逻辑及启示》,《税务研究》2022 年第 1 期,第 73—80 页。

④ 根据报道,目前我国正在进行“新型邮编”的研发,“新型邮编”能够提供地理位置的唯一标识,并可进行一定精度的空间关系判读与计算,从而解决目前各快递企业使用各自建立的编码体系可能造成的编码不统一、编码生成有误等问题。该编码系统完全能够支撑文章所主张的关于消费地的判定,并可与 IP 地址匹配,成为支撑增值税消费地原则实施的地区代码系统。详细信息请见:中国科技新闻网:国家邮政局将推出“新型邮编”:全球统一,精细到户,https://www.zghy.org.cn/item/178879682156883968,2022 年 5 月 14 日访问。

致的地区间财力差距扩大;同时,还有助于推动地方政府由以往的服务生产、服务企业向服务居民、服务消费转变,将促进居民收入增加、消费能力增强的政策落到实处,促进消费对经济发展基础性作用的更好发挥。

VAT Revenue Attribution, Tax Refund Burden-Bearing Mechanism and the Destination Principle

Geng Chun[1], Liu yi[2]

(1. *Center for China Fiscal Development and Collaborative Innovation*, *Central University of Finance and Economics*, *Beijing* 102206, *China*;
2. *School of Economics*, *Peking University*, *Beijing* 100871, *China*)

Abstract: China has established a modern system for value-added tax (VAT, 增值税), which is the largest source of China's tax revenue. However, the practice of attributing the local portion of VAT revenue based on the place of origin (the "origin principle", 生产地原则) distorts resource allocation, aggravates overcapacity, and widens the gap between regions' fiscal revenues, thus harming the coordination of regional development and the construction of a unified domestic market. Under the current burden-bearing mechanism of VAT refunds, the province of destination, which does not receive the VAT revenue due to the origin principle, bears the burden of refunding unutilized input VAT (i.e., creditable input VAT in excess of output VAT, 留抵退税); this mismatch between VAT revenue and refund creates significant pressure on many local governments. In addition, local governments lack incentive to monitor the compliance of export VAT refund policies, because the central government bears the full burden of export VAT refund. We'd like to make the following policy recommendations: collect information about the place of consumption at the time of tax declaration, establish rules to redistribute tax revenues from inter-provincial transactions, and transfer from origin principle to destination principle when attributing the local portion of VAT revenue. By coordinating VAT levy, VAT revenue attribution, and VAT refund, the proposed tax reforms will promote balanced and high-quality economic growth at the national and regional level.

Key words: VAT revenue attribution; destination principle; unutilized input VAT refund; export VAT refund; tax refund burden-bearing mechanism

(责任编辑　　杨伊佳)